



Roj: **SAN 1202/2017 - ECLI:ES:AN:2017:1202**

Id Cendoj: **28079230022017100089**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **01/03/2017**

Nº de Recurso: **92/2015**

Nº de Resolución: **130/2017**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEGUNDA**

**Núm. de Recurso:** 0000092 / 2015

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 01021/2015

**Demandante:** NOZAR S.A

**Procurador:** Dº ANTONIO RODRÍGUEZ MUÑOZ

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilma. Sra.:** Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

### **SENTENCIA Nº:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a uno de marzo de dos mil diecisiete.

**Visto** el **recurso** contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **Nozar S.A.**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Antonio Rodríguez Muñoz, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de noviembre de 2014**, relativa a devolución de ingresos indebidos en concepto de Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2006, siendo la cuantía del presente **recurso** de 735.584,89 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO** : Se interpone **recurso** contencioso administrativo promovido por Nozar S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Antonio Rodríguez Muñoz, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de noviembre de 2014, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando el presente **recurso**, anule la Resolución impugnada y los actos de los que trae causa y acuerde la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas en el ejercicio 2006, más los intereses de demora de estas cantidades, desde la fecha del ingreso y hasta la ordenación del pago.

**SEGUNDO** : Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte, desestimando el **recurso** interpuesto e imponiendo las costas al actor.

**TERCERO** : Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, unidos los documentos aportados y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día dieciséis de febrero de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente **recurso**.

**CUARTO** : En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO** : Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de noviembre de 2014, por la que se desestiman las pretensiones de la ahora recurrente.

El origen del presente **recurso** se encuentra en el Acuerdo de Resolución de rectificación de autoliquidaciones de fecha 11 de noviembre de 2011. De este Acuerdo, que determina el ámbito de la presente controversia, debemos destacar los siguientes aspectos:

1.- Hechos subyacentes: *"Con fecha 31-01-2011 se presentó escrito en el que se solicita:*

*La rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, modelo 200 y la devolución de 735.584,89 euros.*

*La entidad, presentó el 30 de julio de 2007, declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, modelo 200, resultando 34.906.161,98 a ingresar. Con fecha 30 de julio de 2007, la entidad ingresa 10.000.000,00 euros y solicita el aplazamiento de 24.906.161,98 euros.*

*La entidad solicita la rectificación alegando que con fecha 14 de mayo de 2010 firmó el Acta de conformidad A01/76909485 y el Acta de Disconformidad A02/71735545, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003, 2004 y 2005.*

*En dichas actas la Inspección propuso ajustes en la base imponible declarada por gastos no deducibles, apartados 3.2.1.1.a) por el ejercicio 2003 y 3.2.2.1 a) por el ejercicio 2004, pero que si lo eran en los ejercicios siguientes. La regularización se fundamenta en la incorrecta imputación temporal de los gastos por comisiones de la vinculada Estilo Inmobiliario S.A.*

*La entidad solicita, en consecuencia, un ajuste negativo en el ejercicio 2006 por importe de 2.101.671,12 euros.*

*Con fecha 20 de agosto de 2012, se notifica requerimiento a la Administración concursal para que ratifique o de conformidad a la presentación de la solicitud de rectificación. Dicho requerimiento es atendido el 31 de agosto de 2012 y la Administración concursal confirma y ratifica el escrito presentado por la entidad."*

2.- Respecto de la operativa seguida en casos semejantes, se afirma: *"Hay que manifestar que en los supuestos en los que se producen regularizaciones tributarias relativas a ajustes temporales, es decir, aquellas que determinan una liquidación, en conformidad o disconformidad, a ingresar pero relativa a un concepto que tiene efectos fiscales a favor del obligado en una autoliquidación de un período impositivo posterior, el TEAC en diversas resoluciones ha señalado que se debería iniciar respecto del ejercicio posterior, un procedimiento de devolución de ingresos indebidos o en su caso ampliar las actuaciones respecto a dicho ejercicio afectado."*



3.- Respecto de la deuda declarada en el Acta correspondiente a 2003 y 2004, se señala: *"La deuda tributaria incoada en el Acta no ha sido ingresada por el contribuyente, según la base de datos de la AEAT, por lo que si la Administración efectuase dicha devolución se produciría un enriquecimiento injusto por parte de sujeto pasivo."*

La conclusión es que se estima parcialmente la solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al ejercicio 2006, puesto que se minoró la base imponible declarada por dicho ejercicio, pero no se hace efectiva la devolución solicitada por el obligado tributario toda vez que ésta tiene su origen en un Acta de Inspección que no se ha ingresado.

**SEGUNDO** : Expuestos los antecedentes fácticos, analizaremos ahora las normas de aplicación.

El artículo 120 de la Ley 58/2003, establece: *"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente."*

La Administración en base a este precepto ha reconocido la procedencia de rectificar la autoliquidación.

El artículo 32 de la Ley 58/2003, determina: *"1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley."*

El artículo 221 de la Ley 58/2003, regula los supuestos de devolución de ingresos indebidos: *"1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:*

- a) *Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.*
- b) *Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.*
- c) *Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.*
- d) *Cuando así lo establezca la normativa tributaria."*

Las normas reglamentarias de desarrollo se contienen en los artículos 14 y 15 del Real Decreto 520/2005.

Pues bien, el razonamiento que se sostuvo en el Acuerdo que resolvía la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, que se reitera por el TEAC, y se vuelve a esgrimir en la contestación a la demanda, puede sintetizarse del siguiente modo: toda vez que la Administración tributaria realizó ajustes respecto de gastos deducidos en 2003 y 2004, y declaró que los mismos eran deducibles a partir del ejercicio 2005, debe proceder la corrección de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2006, a fin de aplicar la deducción por gastos, que fue rechazada en los ejercicios 2003 y 2004. Sin embargo, no ha lugar a la devolución de lo indebidamente ingresado porque, al no haberse abonado la liquidación resultante del Acta de conformidad que minoró la deducción por gastos respecto de los ejercicios de 2003 y 2004, no se ha producido un doble pago.

Al razonar así, la Administración parte del supuesto de devolución de ingresos indebidos contemplado en el artículo 221.1 a) de la Ley 58/2003, pero ocurre que la devolución de ingresos indebidos solicitada por el recurrente encuentra su fundamento en el apartado b) del mencionado artículo, que establece: *"Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación."*

En el presente supuesto, existe un acto administrativo (el Acta de conformidad a la que antes hemos hecho referencia) en el que se declara que procede la minoración de la base imponible en el ejercicio de 2006, por aplicación de gastos cuya imputación temporal fue corregida respecto de los ejercicios 2003 y 2004. Es el propio acto de liquidación de tales ejercicios el que determina que lo ingresado en 2006 es superior a lo debido. Y ello es algo que reconoce la Administración en el Acuerdo resolutorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación de 2006.

Por ello, no es necesario el pago de la cuota resultante en los ejercicios de 2003 y 2004, para que opere la figura de ingresos indebidos, pues ésta no deriva del doble pago, sino del pago de una cantidad superior al importe a ingresar.

Desde esta perspectiva, acierta el recurrente al señalar que la Administración pudo proceder a una regularización íntegra de la situación tributaria del sujeto pasivo, en cuyo caso la deuda correspondiente a 2003 y 2004 por las cantidades indebidamente deducidas no existiría, pues se había minorado la cuota



correspondiente a 2006. Pero, al declarar la Administración la existencia de una deuda correspondiente a 2003 y 2004 por la incorrecta imputación temporal de gastos, necesariamente surge un crédito a favor del sujeto pasivo por lo indebidamente ingresado en 2006, que encuentra cabida en el artículo 221.1 b) de la Ley 58/2003 .

Así las cosas, y partiendo de la existencia de un crédito a favor de la Administración por deudas tributarias correspondientes a 2003 y 2004, existe, igualmente, un crédito a favor del sujeto pasivo por las cantidades indebidamente ingresadas en 2006 como consecuencia del ajuste operado en 2003 y 2004. La conclusión no puede ser otra que, negándose la Administración a hacer efectiva la devolución de las cantidades correspondientes a 2006 porque aún no se han abonado las de 2003 y 2004 a su favor, ha realizado una compensación de deudas.

**TERCERO** : Derivada de lo razonado anteriormente, aparece la problemática relativa a si la Administración puede compensar deudas en relación a entidades que se encuentran en concurso de acreedores.

Respecto de esta posibilidad debe atenderse a lo establecido en la Ley 22/2003 Concursal, y, muy especialmente a sus artículos 58 y 84 .

Son significativas, respecto de la cuestión que analizamos, las reflexiones contenidas en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 2015, RC 662/2014 :

*"CUARTO .- Nos queda, por tanto, dar respuesta al expresado interrogante, que subyace en la formulación de los motivos tercero a quinto: ¿puede la Administración tributaria, sin desconocer los principios y las normas en materia concursal, condicionar a la prestación de una fianza la devolución del impuesto sobre el valor añadido soportado en exceso del repercutido a una empresa declarada en concurso de acreedores? Se ha de tener en cuenta que la concursada, en virtud del acta firmada en conformidad, tiene frente a la Administración un crédito de 803.333,69 euros (781.130,33 de cuota, más 22.203,36 de intereses de demora). Por otro lado, la Administración, como consecuencia de la sentencia de calificación, es acreedora frente a la masa de la suma de 935.798,96. Al condicionar la devolución de aquella primera cantidad a la prestación de una garantía que, con toda evidencia, se sabe que no va a poder prestar (en el propio acuerdo exigiendo la fianza se afirma que el patrimonio neto de la compañía es negativo y asciende a -39.784.982,28 euros), la Administración Tributaria, en la realidad de las cosas, se está negando a devolver aquella primera cantidad, cobrándose por vía de compensación casi la totalidad de la segunda. Con ello, desconociendo el mandato de la disposición adicional octava de la Ley General Tributaria de 2003 , incide en una compensación de créditos prohibida por el artículo 58 de la Ley Concursal , permite que su crédito eluda la disciplina concursal, con infracción de los preceptos que se citan en el quinto motivo de casación, vulnerando el principio par conditio creditorum que preside la disciplina concursal. Las precedentes reflexiones justifican la estimación de los motivos cuarto a sexto, debiendo recordarse que, como hemos indicado en las sentencias de 2 de marzo de 2015 (casación 873/14 ) y 11 de mayo de 2015 (casación 1570/13 ), la legítima potestad de la Administración para comprobar, investigar e inspeccionar el impuesto sobre el valor añadido una vez declarado el concurso, incluso en relación con deudas devengadas con anterioridad, no le autoriza a desconocer las normas y principios que presiden la legislación concursal."*

Desde esta perspectiva deben interpretarse las reglas contenidas en el artículo 164 de la Ley 58/2003 relativas a la concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales.

Establecido que la Administración no puede compensar deudas que son objeto de un procedimiento concursal, debemos recordar que, como afirma el recurrente en su demanda sin contradicción de la demandada, por Auto de fecha 15 de septiembre de 2009 del Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Madrid , se declaró el concurso voluntario, que fue declarado necesario por la Audiencia Provincial el 28 de junio de 2010, estableciendo como fecha de efectividad del concurso el 21 de noviembre de 2008, momento en el que aún no se había producido la compensación de deudas, que debe entenderse producida cuando la Administración deniega la devolución de la cantidad ingresada respecto del ejercicio de 2006, lo que ocurre en el Acuerdo de 11 de noviembre de 2011.

De lo anterior resulta que la Administración Tributaria no puede, legalmente, negar efectividad a la devolución de lo indebidamente ingresado respecto del ejercicio 2006, y debe proceder a la devolución de la cantidad correspondiente con los intereses de demora. La deuda a cargo del sujeto pasivo correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004 se someten a las normas concursales.

Estos intereses se determinan por lo dispuesto en el artículo 32.2 de la Ley 58/2003 , por remisión del artículo 221.5 del mismo Texto Legal ), que dispone:

*"2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley , sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."*



En idéntico sentido el artículo 16 c) del Real Decreto 520/2005 .

De lo expuesto resulta la estimación del **recurso**.

**CUARTO** : Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

**VISTOS** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

#### FALLAMOS

Que **estimando** el **recurso** contencioso administrativo interpuesto por **Nozar S.A.** , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Antonio Rodríguez Muñoz, frente a la **Administración del Estado** , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de noviembre de 2014** , debemos declara y declaramos no se ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, **debemos anularla** y la **anulamos** y con ella el acto de que trae causa, **acordando** la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas respecto del ejercicio 2006 con los intereses de demora, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de **recurso** de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del **recurso** deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.